



TITLE:

# 我所得税と普遍の原則

AUTHOR(S):

小川, 郷太郎

---

CITATION:

小川, 郷太郎. 我所得税と普遍の原則. 経済論叢 1921, 13(6): 783-806

ISSUE DATE:

1921-12-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127854>

RIGHT:

# 會學濟經學大國帝都京 叢論濟經

號六第 卷三十第

行發日一月二十年十正大

## 論叢

我所得税と普遍の原則

法學博士 小川郷太郎

植民政策是非

文學博士 原勝郎

朝鮮の三開港場

文學博士 三浦周行

進歩か退歩か

法學博士 財部靜治

農業勞働問題

法學博士 河田嗣郎

## 時論

米國の排日問題

法學博士 末廣重雄

財産税案<sup>に對する</sup>諸種の非難<sup>に答ふ</sup>

法學博士 神戸正雄

## 說苑

リッケルトの價值體系

文學博士 米田庄太郎

## 雜錄

マルクス主義に所謂過渡期

法學博士 河上肇

伯林最近の生活費

法學士 汐見三郎

附錄

本誌第十三卷總目錄

# 經濟論叢

第十三卷 第六號 (通卷第七十八號)

大正十年十二月發行

## 論叢

### 我所得稅と普遍の原則

小川 郷太郎

#### 緒言

普遍の原則とは總ての人が租税を負擔せねばならぬことをいふ、總ての人が租税を負擔せねばならぬといふは租税主體に遺漏があつてはならぬことを意味する、故に普遍の原則は租税に就て特權階級を認めないことに歸着する。

普遍の原則は立憲國の思想に能く適つてゐるものである、今日の立憲國にては、各人は法の前に於て平等であり、法の定むる所に依つて均しく權利を有してゐる、均しく權利を有する者は又

均しく義務を負はねばならぬ、是が故に各人は租税に關する義務も亦均しく之を負はねばならぬ譯である。

普遍の原則は總ての税に亘つて適用せられるのであるが、殊に所得税に能く適用せられるものである。蓋し所得税は税源たるべき所得を直接に捕捉して税するものである、而して各人は苟くも生活して居る以上は殆んど所得を有せないものは無いのである、是れ所得税が最も能く普遍の原則に適てはまるごいふ所以である。

此の如く普遍の原則よりいへば總ての人は所得を有する限り所得税を拂はねばならぬ、而して所得税は種々の方面より流れて來る所得を綜合して税するものであるから、所得そのものに就ても普遍の原則が適用せられてゐると謂ふことが出来る、此の如くして所得税は租税主體の上より見ても、又租税客體の上より見ても、普遍の原則が最も能く適用せられるものとなるのである。所得税は此の如く、其性質上よりして、普遍の原則に能く適ふものである、處で我國の所得税は能く此普遍の原則に適つてゐるかどうか、之を研究するのが本篇の目的である。

茲に我國の所得税といふは、主として内地に行はれてゐる所得税を指すのであるが、又同時に所謂殖民地に行はれてゐる所得税をも併せ考へてゐるのである。そこで先づ内地所得税と殖民地所得税とを對照し、更に所得税の種別に從ひ個人所得税と法人所得税とを別々に考察し最後に兩

者に通じて普遍の原則の例外となるものを吟味して見ることをする。

## 第一 所得税法と殖民地の所得税令

我國の現行所得税法は大正九年七月三十一日法律第十一號を以て改正せられたものであるが、同日を以て所得税法施行に關する件(法律第十二號)、朝鮮所得税令(勅令第十六號)、關東州所得税令(勅令二百二十七號)、樺太所得税令(勅令二百二十八號)が發布せられ、尋て又臺灣所得税令(大正九年八月律令七號)が發布せられた。それで吾々が普通所得税法と呼んでゐるものは、内地に行はれてゐるに止まりて殖民地に行はれてゐない(所得税法施行に關する法第一條、殖民地には各特別の所得税令を有してゐるのである。

蓋し朝鮮總督、臺灣總督は各々、制令、律令を發するの權を有してゐるから之に依つて所得税令を發したのであり、關東州樺太も特別の事情を有するから勅令に依つて所得税令を發したのであらう。

今、所得税法并に各殖民地の所得税令を比較して見るに、其内容は互に能く似て居るが、只根本的に違つて居るものは所得税の種類である。

●●●●●●●●●●  
現行所得税法は從來の例を襲ひ、所得税を三に分けてゐる、其第一種所得税といふは、法人所

得税であり、其第二種所得税といふは、公債社債銀行定期預金の利子税であり、一種の資本利子税と見て然るべきものである、其第三種所得税といふは、所謂個人所得税である。此くして現行所得税法に依れば、法人も個人も均しく所得税を納むる義務を有することゝなつてゐる。

殖民地所得税令を見るに、所得税法と同じ様に第一種、第二種、第三種の所得税を有するものは臺灣のみである。朝鮮、關東州、樺太に至つては、第二種、第三種の所得税を有せないで、唯第一種所得税を有するのみである。此くして朝鮮、關東州、樺太に於ては法人は所得税を納むる義務を負ふも、個人は之を負はぬことになる。

何故に内地と臺灣とに於て個人所得税并に第二種所得税を存じて、朝鮮、關東州、樺太に之を存せないか、若し強て其理由を求むれば事情の相違といふの外なからう。

朝鮮に就て個人所得税を起さないのは、或は民心の動搖を恐れてゐるのかも知れぬ、蓋し個人所得税を課せんとせば、各人の申告に基き所得の調査を爲さねばならぬ、此の如き申告や調査を強制すれば、朝鮮人の誤解を招くことがないとも限らぬ、又反亂の宣傳の具に供せられぬとも限らぬ、是れ當局者の決行を躊躇する所以であらう。

關東州に於て個人所得税を起さないのは、住民が殆んど支那人であるのに因るのであらう、蓋し支那人は日本の國籍を有するものでない、之に個人所得税を課するは酷であるからである。

樺太に於て個人所得税を起さないのは、其之を適用する場合少いといふに因るのであらう、蓋し樺太には尙内地人の移住する者も少く、其地に住む土人の所得は殆んど見るに足らないからである。

併し乍ら朝鮮や關東州や樺太に個人所得税がないとすれば、内地人は脱税の目的の爲めに其地に住居を轉ずるものも出來て來るに相違ない。又之を官吏に就て考ふるも、是等殖民地に職を奉ずる者は内地に住居する者と見ることが出來ぬから、其俸給に對して所得税を課せられないことにならう、それでは内地の官吏が其俸給に對して重い所得税を拂てゐるに比べて權衡が取れぬこととなるのである。更に朝鮮に就て之を考ふるに、内地人で朝鮮に住居してゐる者に對して個人所得税を課せないのは不當であるが、朝鮮人に對して個人所得税を課せないのも不當であると謂はねばならぬ。成程朝鮮人に個人所得税を課すれば、多少朝鮮人の誤解を買ふかも知れぬが、所得の無い者に課するのでなく、所得の有る者に課するのであるから、負擔し切れぬといふ譯でもない。既に會社を設立してゐる者には法人所得税として之を税してゐる以上は會社を組織してゐない者にも所得税を課せねばならぬ譯である。又朝鮮の財政よりいへば、個人所得税を設くれば、大に收入を増すことを得て、其財政難を救ふことが出來るであらう。

之を要するに、内地と臺灣とは個人所得税并に第三種所得税を存し、朝鮮、關東州、樺太に之

を存せないのは、普遍の原則に反し非常に不公平の結果を生ずることになると謂ふべきである。

## 第二 個人所得税

個人所得税は、前述べた通り、内地と臺灣とに於て之を存するのみである、そこで茲には、主として内地に於ける個人所得税に就て論述し、序に臺灣に於ける個人所得税に説き及ぼすこととし、旁々朝鮮、關東州、樺太に關聯して、其間に如何なる不權衡のことを生ずるかを明にして見たいと思ふ。

### 一 個人所得税に於ける租税主體の普遍

個人所得税は個人が納むるものである、個人が所得を有する限りは悉く納税の義務を負ふ譯である。

我憲法に依れば、日本臣民は法律の定むる所に依り納税の義務を有すと定められてある、故に所得税も所得税法に依り日本臣民が之を納むべきであることは論する迄もない。所で日本臣民といへば、廣く朝鮮臺灣關東州樺太等の所謂殖民地の住民を包括せねばならぬのであるが、我所得税法は内地に限り施行してゐるから（大正九年七月三十一日法律十二號、所得税法の施行に關する法一條）是等殖民地の住民は我所得税法に依つて納税の義務を負ふものでないことになつてゐる。併し乍ら殖民



地の土人であつても、我内地に住んでゐる場合に於ては同じく日本國民である以上、所得税を拂はねばならぬ。これは當然のことであつて、議論の餘地が無い。次に日本臣民といへば外人を除外する様である、併し國際交通の自由なる今日の世の中に於ては、多くの外人が入り來り内地で資産を有し又は營業を爲して所得を得る者が出て來る、之に對して少しも税することが出來ないとは、國家の課税權は非常に制限せられることとなり、内地の土地や資本が次第に外人の手に移るに及んで租税收入は愈々減じて來、租税を以て收入の中心とすることが出來なくなるであらう。是が故に外人に對しても課税せねばならぬ。

我所得税法は此理に基き、日本臣民たることを以て、納税義務を定むる條件とせないで、内地に住居するといふことを以て納税義務を定むる條件としてゐる。即ち本法施行地に住所を有し又は一年以上居所を有する者は所得税を納むる義務あるものとすと定めてゐるのである（第一條、此規定に依つて之を觀れば、内地人は勿論のことであるが、殖民地の人でも、外國人でも、苟くも内地に住所を有し又は一年以上居所を有する者は、皆所得税を納めねばならぬのである、是れ内地人、殖民地人、外人に對し普遍原則を適用したものである。

これは内地所得税に就ていへるものであるが、臺灣所得税に就ても同様に論ずることが出来る。臺灣所得法令も亦、臺灣に住所を有し又は一年以上居所を有する者は本令に依り所得税を納むる

義務あるものとすと定めてある。（第一條）是が故に臺灣人は勿論のことであるが、内地人たると外國人たると朝鮮人樺太人關東州人たるとを問はず、苟くも臺灣に住居する者は臺灣所得税を納めねばならぬ、是れ亦普遍原則の適用といふべきである。

## 二 内地住居者に對する個人所得税

内地に住所を有し又は一年以上居所を有する者は内地所得税を納めねばならぬことは前述ぶる如くであるが、然らば其所得税の課せられるべき所得の範圍如何といふ問題が起る。

所得税が一般所得税である以上は、あらゆる方面より來るべき所以を綜合して之に税せねばならぬ、故に個人所得税も綜合所得税でなければならぬ。即ち個人所得税は、俸給給料歳費恩給退隱料、田畑所得、山林伐採所得、賞與金配當金營業所得、其他の所得を綜合したものに税することになる。公債社債銀行定期預金の利子等は第二種所得税として徴收せられ、他の個人所得と綜合して課せられないけれども、個人が此所得を有する限、税せられることは税せられるのである。故に所得税の客體からいへば、大體に於て普遍原則が行はれてゐるといふことが出来る。

此の如く個人所得税を課すべき所得は、あらゆる方面より入り來る所得でなければならぬ。其所得が所得税法施行地より入り來るものは勿論であるが、殖民地又は外國より入り來るものと雖ども例外とすべきでない。所得は殖民地又は外國より入つて來ても、所得たるに相違なく、從て其人と離すことが出来ぬ、而して其所得は其人の擔税力を形くつてゐるのである、故に是等の所得

に對しても個人所得税を課せねばならぬ。是れ亦普遍原則適用の當然の歸結である。

所が我所得税法に依れば、日本の國籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産、營業又は職業より生ずる所得に對しては、個人所得税を課せないこととなつてゐる（第十八條六號）。それで外國人が外國若くは朝鮮、臺灣、樺太、關東州等に於て資産若くは營業より所得を得て居つても、之に所得税を課することが出来ない。只内地人や殖民地人が、外國若くは殖民地に於ける資産、營業又は職業より所得を得てゐる場合には之を税することが出来る。

以上述べたるが如く外國又は殖民地より得べき所得に就ては、外人を免税し内地人と殖民地人とを免税せぬこととなつてゐるが、臺灣の土人に就ては茲に一言せねばならぬことがある。臺灣の土人にしても内地に住んでゐる以上は、其臺灣に於ける資産、營業又は職業より生ずる所得に對しては内地の所得税を拂はねばならぬ譯である、所が臺灣の土人の中には、未だ我國籍を有せざる者從て外人と看做される者がある、是等の人が内地に住み臺灣に於ける資産、營業又は職業より所得を得て居る場合には、前述の規定に依れば、所得税を免することゝならねばならぬが、是等の人は多く我國が臺灣を領有した當時、偶々彼地に居らなかつた爲め我國籍を有するに至らなかつたに過ぎぬ。之を當時彼地に居つて我國籍を得た者と區別し、此に税し彼に税せないとするは、公平でない、故に我法は之にも税することゝして居る（大正九年七月所得税法の施行に關する件四條）。次に問題となるは、公債社債銀行定期預金等の利子に對する所得税に關することである、是等の利子が内地に於て拂はれる限り、第二種所得税を課せられ個人所得に綜合して税せられぬことは

前述べた通りであるが、是等の利子が外國又は朝鮮、關東州、樺太に於て支拂はるときは、之を第二種所得税として徴する譯に行かぬ、之を第三種所得に綜合して個人所得税を課せられることになるのである（所得税法第十四條一號）。所が臺灣だけは例外となつてゐる。即ち内地に住する者が臺灣に於て公債、社債、銀行定期預金の利子支拂を受くるときは、臺灣に於て第二種所得税を支拂ふことゝなつてゐる（臺灣所得法令第三條）。而して我所得税法は第二種所得税を納めたるものには之を第三種所得に綜合して課税せないことを主義としてゐるから、臺灣に於て得べき第二種所得に就ては内地に於て税せぬことゝなつてゐる（所得税の施行に關する法第六條）。

此くの如くして臺灣と他の殖民地との間に於ては非常に異つた結果を生ずることゝなつてゐる、是れは當を得たものと謂ふことが出来ない。

### 三 外國并に殖民地の住居者に對する個人所得税

前述べた所は内地人、外國人、殖民地人が内地に住居する場合に就て觀察したのであるが、是等の人が内地に住所を有せず又は一年以上居所を有してゐない場合には、課税すべきか、否か、若し課税するとすれば幾何の程度に於て之を爲すべきかといふ問題が起て来る。

内地人、殖民地人、外國人が、殖民地若くは外國に住み、其殖民地若くは外國に於て所得を得て居る場合には、之に内地の所得税を課すべきでない、此の如き場合に於て、外國に住む外國人に對しては我税權が及ばぬから、殆ど問題とならぬ。内地人や我殖民地人が外國に住むとしてもそれには外國の所得税法が臨むであらうし、殖民地に住む者に對しては、殖民地の所得法令が之

に臨むであらうから、之に内地所得税を課すれば二重税となる。是れ此場合に内地所得税を課せない所以である。

次に内地人、外人、殖民地人が、殖民地若しくは外國に住居し乍ら我國内地より所得を得る場合に於ては、内地の所得税を課すべきである、若し内地の所得税を課せないとすれば、富豪は内地に於て大なる所得を得てゐるに拘らず、住居を殖民地若しくは外國に移して脱税を圖ることゝならう、それは許すべからざることである。加之、外國又は殖民地に住居してゐても内地で所得を得て居る以上、之に税するは領土主權の作用であつて、當然のことゝ謂はねばならぬ。

我所得税法も此の如き場合に於ては、内地より得べき所得の限度に於て税することゝしてゐる、即ち我所得税法は、内地に住所を有せざる者又は一年以上居所を有せざる者、左の各號の一に該當するときは其所得に就てのみ所得税を納むる義務あつたものとすと定めてゐる。(所得税法第二條)

1、本法施行地に資産又は營業を有するとき

2、本法施行地に於て公債、社債、銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子支拂を受くるとき

3、本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より利益若しくは利息の配當、剩餘金の分配又は利益若しくは剩餘金の處分たる

賞與若しくは賞與の性質を有する給與を受くるとき

此規定の中第二・第三は所謂第二種所得税を形くるものであつて、公債の利子に對しては百分四、社債銀行定期預金の利子に對しては百分の五、配當金賞與金に對しては百分の七・五を課するのである。各其利子や配當金賞與金を支拂ふ者より之を徴收するのである、故に源泉課税といはね

ばならぬ。獨り資産又は營業より得る所得に至つては所謂第三種所得税として累進税率が適用せられることになる、素より之を殖民地若くは外國より得べき所得と綜合して課することは無いけれども内地に存する資産又は營業より生ずる所得は之を綜合して課税すべきである、是が故に我國の富豪が多く、不動産や營業所を内地に有し乍ら住居を朝鮮等に移すも、是等の不動産や營業所より生ずる所得に關しては、何等脱税することが出来ないのである。

以上の議論は我殖民地住民に就ていへば、朝鮮、關東州、樺太に住する人に適てはまるのである、臺灣の住民には適てはめることが出来ぬ。

#### 四 臺灣の住居者に對する個人所得税

臺灣に住する者又は臺灣に一年以上居所を有する者は臺灣所得税令に依り第二種第三種所得税を拂はねばならぬ、即ち臺灣に住する者が其地に於て所得を得るときは個人所得税を拂はねばならぬが、同時に、又其地に於て支拂はるる公債社債銀行定期預金の利子に對しては第二種所得税を拂はねばならぬ、(臺灣所得税令三條)。是れ朝鮮、關東州、樺太に住する者が其地に於て得べき所得に對して個人所得税を納めず、其地に於て支拂はるべき公債社債銀行定期預金の利子に對して第二種所得税を納めざるに比し非常に相違のある點である。

次に臺灣に住する人が、内地に資産又は營業を有し、それより所得を得る場合并に内地法人より配當金賞與金を受くるときは、内地所得税法第二條に依つて課税せられる譯であるが、併し此

くは臺灣所得稅と競合することになる、臺灣所得稅も綜合課稅になつてゐるから、内地より得べき所得は臺灣に於て得べき所得と綜合して之に稅することゝなるからである。そこで此場合には内地所得稅を課せぬことゝしてある、(所得稅法の施行に關する法第五條)

以上論ずる所に依つて之を觀れば、臺灣と内地との間に於ては、宛然一の法域内にあるが如く、其何れの地にあるを問はず、其地に於て綜合所得稅を支拂ふことになつてゐる。但し臺灣個人所得稅は内地個人所得稅よりも一階段だけ稅率を低うしてゐる、即ち後者が百分の〇・五より百分の三十六迄累進せしめてゐるに反し、前者は百分の〇・二五より百分の三十三迄累進せしむるに止めてゐる。此の如き相違を拵へたのは、何の理由か解することが出來ぬ。或は臺灣の富の度が内地よりも低いといふ理由に因つたものかも知れぬが、それにしては、只一階段だけ低うしたる理由を明にすることが出來ぬ。併し稅率が低ければ臺灣に住所を轉じて其處で所得稅を拂ふ方が稅を輕くすることが出來る、そこで連稅の爲めに住居を轉ずるものが出來はすまいかと危まざるを得ないのである。

併し乍ら臺灣には、兎にも角にも、個人所得稅があるのであるが、他の殖民地に於ては之を缺いで居る、故に同じく殖民地といふも、其所得稅の負擔は臺灣と他の殖民地との間に大なる徑庭があると謂はねばならぬ。

### 第三 法人所得税

我國の所得税に就て論議する前に根本論として、法人が所得税を拂ふ義務あることを明にせねばならぬ。勿論茲に論すべきは營利法人である。

#### 一 法人の納税義務

營利法人は利を營むことを目的としてゐる、利を營む以上は所得を得ることを常とせねばならぬ、既に所得を得る以上は、其處に擔税力がある譯である、擔税力があるからには、之に税せねばならぬ、是が故に營利法人は自然人と同様に所得税を課すべきである。

此理論は普遍の原則の當然の適用であつて、殆んど疑の餘地が無い、所が學者に依れば法人課税に反對するものがある、其理由とする所は、法人は個人が利を營む爲めに組織したものに過ぎぬ、故に個人に税すれば足つてゐる、法人に迄税すべきでないと言ふのである。

此理論より出て行くと、個人が法人より受くる配當に課税することになる、所が配當金を受けた場合に一々之を捕捉することは、課税技術上容易でない、配當せない前即ち法人に就て税することは容易である、そこで個人の配當金に課する代りに便宜課税法として法人に課すべしといふ議論が出て来る、法人所得に課するは、配當金の源泉に溯りて税するのであるから之を源泉課税



方法といふのである。

此説を煎じ詰めると、社員若くは株主に税すれば法人に課する要がなく法人に税すれば社員若くは株主に課する要がないといふことになる。

此説に對しては第一に法人に課すべきでないといふ根本論と、源泉課税論とを分ちて駁撃せねばならぬ。

第一、法人不課税論に就て考ふるに、論者の言ふが如く、社員若くは株主は營利の目的を達せんが爲めに、法人を設立するに相違ないが、併し法人が成立したる以上は法人と社員若くは株主は異りたる人格者となるのである、社員若くは株主が税せられたとて、法人が免税せられる理由とはならぬ、然らざれば普遍原則は意義のないものとなつて仕舞ふ。

第二に源泉課税論に就て考ふるに、源泉課税が個人に課する一便宜法であるといふ論理を探れば社員若くは株主に配當せらるべき額に限つて税せねばならぬ、然るに法人の所得は配當に充てられるべき部分に止まらないで、多くは其外に積立金に充てられるものがある。或は又直ちに事業の擴張費に充てられるものもある。然るに是等の積立金又は事業の擴張費に充てらるべき資金も其法人の營利の結果で獲得したものであるとすれば、配當に充つべき額と同様に税せねばならぬそこで法人の所得に對しては其全體に税せねばならぬことになる、法人の所得全體に税すると

いふことは個人の受くる配當金に税することではない、兩者は其幅を異にするものである、故に一を以て他に代へることは出来ない。

此く論すれば、論者或は辯じて、法人の所得と配當すべき額とは同じくあるまいけれども、配當すべき額に就ては、源泉課税方法に依つて便宜上之を捕捉すべきであると言ふであらう、處で此辯解は根本に於て法人課税を是認するものであつて、配當すべき額に就てのみ個人に課税すべきことを論するに過ぎぬ。

併し乍ら更に進んで考ふるに、法人が配當すべき所得額なるものは、必ずしも法人所得税の爲めに減するものでない、法人は法人所得税をも一の營業費として計算するであらう、而して法人の基礎の固いものは、年々配當率を落さない様に努めるから、法人所得税が課せらるゝときも課せられないときも同じ様に配當をなすことゝならう、さうすると、所謂源泉課税方法に依れば社員若くは株主は少しも税せられない結果となる譯である。

假に一步を譲り此の如き場合に於て法人に課したる所得税だけ配當率が落ちたとすれば、一見、個人に課する代りに便宜上、法人に課したと言へる様であるが、併しそれでも個人の擔税力に應じて課税することゝならぬから宜きを得たものでない、蓋し個人の擔税力に應ずる課税を爲さんと思へば各社員若くは各株主が受くべき配當額の大小を標準とせねばならぬ、單に法人の配當すべき

總額の大小を標準とすべきでない。

之を要するに營利法人に對しては、其所得に税せねばならぬと同時に、其法人より受くる個人配當金にも税せねばならぬ。但し法人の配當金の上に就いて見れば、二重に課するといふ嫌がないではない、故に其二重に課せられる部分は多少斟酌して税率を輕くするのが公平である。

此理論は極めて明白であるが、我國にては久しく認められなかつた。舊所得税法は所謂源泉課税法の理論に依つて、法人に所得税を課して法人より受くる配當金賞與金等に對しては個人に税する所がなかつた。所が大正九年の所得税法改正案は法人に留保所得税超過所得税を課し、配當所得に對しては之を受くる個人に課することゝしてあつた。是れ法人にも個人にも両方に課すると云ふ論理を採つたのである、但し配當所得に對しては、個人に課して法人に課せないといふ論理を採つたのである。

所が此個人の受くべき配當金を他の所得に綜合して課することに就ては激しき反對論が起り、衆議院に於ては、配當金の二割を控除するの案を具したが、貴族院に於ては更に配當金の四割を控除することゝ修正したのである、是れは何と云つても株式所有者の負擔を輕減せんとしたものに相違ない、株式所有者は現代に於ける資産家である、現代に於ける資産家は貴族院に多くの代表者を持つて居るのであるから、貴族院が此の如き修正をなしたるは、明に自己の負擔を輕うして、

其負擔を他の階級に轉せんとしたものと見る事が出来る。所謂通税闘争である。

然るに配當金の四割天引きは、所得税の收入豫算に著しき減少を來すこととなるから、之を補ふ爲めに別に配當所得税を起し、法人が配當をなさざるに先ちて之に税することとしたのである、そこで人或は綜合課税主義に徹底せないで、源泉課税主義を加味するものとして激しく批難したのである。

立法當時の曲折は以上の如くであるが、所得税法の解釋は必ずしも此曲折に據るの要がない。寧ろ前陳の理由に依り、法人にも配當を受くる個人にも課するといふ理論を採つて解釋すべきである、即ち法人の配當所得税は法人の所得に對する税であつて、個人課税の便宜法としての源泉課税と見るべきでない、之に反して配當金并に賞與金の課税は個人所得税を形くるものである。

## 二 法人所得税と普遍原則

營利法人は前述べたる理由に因り個人と同様に所得税を納めねばならぬが、營利法人の間に就いていへば、我領土權の範圍内にあつて營利業に従へるものは、遺漏なく悉く税せられねばならぬ、是れ普遍原則の適用より當然に結論を下し得ることである。従て個人所得税に就て述べたる事が此處に適用せられることとなるのである。

個人所得税は内地に住所を有し又は一年以上居所を有する者に課するものであるが、之と同様に法人所得税も内地に本店又は主たる事務所を有する法人に税することゝなる譯である。所で内地に本店又は主たる事務所を有する法人は取りも直さず内國法人である、之に對して外國に本店又は主たる事務所を有する法人を外國法人といひ、殖民地に本店又は主たる事務所を有する法人を殖民地法人といふ、此用語を借つて説明すれば、法人所得税は内國法人に課すべきで、外國法人并に殖民地法人に課すべきでないことになるのである。

我國の所得税法に於ては此理に依り内地法人に課することを主として居る、内地法人税としては超過所得税、留保所得税、配當所得税、清算所得税を課することゝなつてゐる。

處で外國法人に就て考ふるに、外國法人が外國に於て資産を有し營業を爲し、それより所得を得て居る場合には、我税權は之に對して何等交渉を有せない譯であるが、外國法人が我國内に於て資産を有し營業を營み之に依つて所得を得て居る場合には、我領土主權は之に及ぶことが出來、從て之に税することが出來なければならぬ、此論理は個人所得税の場合と異なる所がない。

我國の所得税法及殖民地の所得法令も此理に依り外國法人に對し、税法施行地若くは、税令施行地に於ける資産又は營業より生ずる所得に對し、所謂外國法人所得税を課してゐる。（所得税法二條、三條、朝鮮所得

税令二條、臺灣所得法令二條、三條、關東州所得法令二條、樺太所得法令二條）

外國法人の所得は其幾何が配當に當り幾何が積み立てられるかを詳にすることが出來ぬ、故に留保所得税とか配當所得税とかを課するに由ない、從て外國法人所得税は配當に先ちて一體として税するより外ない、所謂源泉課税を採ることとなる譯である。

外國法人が、我國内又は臺灣に於て公債、社債、銀行定期預金の利子の支拂を受け又は内國法人并に臺灣法人より配當金を受くる場合には第二種所得税を納めねばならぬ。是れ亦個人の場合と異なる所がない(所得税法二條、三條、臺灣所得法令二條、三條)

次に殖民地法人に就て考ふるに、内地法人との權衡上之と同じ様の税を課せねばならぬ、若し之を外國法人に準じて、前に述べたる外國法人税を課するに止めるときは、内地法人は其本店又は主たる事務所を殖民地に移して、殖民地法人となり、以て内地法人税を免れるに至らう。そこで朝鮮、臺灣、關東州、樺太等は各所得法令に依つて内地の法人所得税と始て同じ内容を有する法人所得税を課することになつたのである。

是等所得税法并に所得税令を合せて考ふるに、結果に於ては、我所得税法が内地と殖民地とに亘つて一般に行はれてゐると同じことになる、而して其納税地は各法人が其本店を有し又は主たる事務所を有する地となるのである、今場合を分つて之を説明せんに、

(1) 殖民地法人が内地に於て資産又は營業に依つて生ずる所得を有し又は内地法人より配當金を受くる場合には、所得税法のみより論ずれば、外國法人所得税并に第二種の所得税を課することに止めねばならぬが、それでは前述べた弊が起る許りでなく、此外國法人所得税を課せられ

た上、殖民地所得稅令に依りて。留保所得稅、配當所得稅、超過所得稅の中に於て課せられ二重稅となる虞がある、そこで所得稅法の施行に關する法（大正九年七月三十一日法律第十二號）は此の如き場合には内地所得稅を課せないことゝ定めてゐる（第二條）。而して其内地に於ける資産又は營業に依つて生ずる所得并に内地法人より受くる配當金は、殖民地に於て得べき所得と綜合して殖民地に於て之に稅することゝなつてゐる。

(2) 内地法人が殖民地に於ける資産又は營業より所得を得又は殖民地法人より配當金を受くる場合には前の場合と同じ論理に依り、殖民地に於て稅せないで、内地の法人所得に綜合して課するのである。

以上は留保所得稅配當所得稅に適用せられることであるが、又同時に超過所得稅にも適用せられるのである、即ち超過所得稅も内地限り若くは殖民地限りの所得と資本とに依つて計算せられず綜合所得と綜合資本とに依つて計算することゝなるのである（所得稅法の施行に關する法第二條、朝鮮所得稅令二條、臺灣所得稅令二條、十九條、二十條、關東洲所得稅令二條、樺太所得稅令二條）。

之を要するに、法人所得稅に關しては内地と殖民地とに於て統一して課稅せられることになつてゐる、所謂普遍の原則の要求を充たしてゐると謂ふことが出来る。

#### 第四 普遍の原則の例外

所得稅に就て普遍の原則の行はれてゐることは前述べた通りであるが、尙多少の例外が認めら

れてゐる、それは租税主體に關する例外と租税客體に關する例外とである。

### 一 租税主體に關する例外

租税主體に關する例外は、皇室と一定の公法人である。

(1) 皇室の所得に對しては所得税が課せられてゐない、これは皇室に對する敬禮に外ならぬ、併し法文としては、據るべき規定を見出すことが出來ぬ。それが故に所得税法の改正に際して問題が起つた、從來の所得税法は株式配當金に對し源泉課税方法に依つて課したから問題は起らなかつたが、改正所得税法は株式配當を第三種所得に綜合して課税することになつたので、皇室の得らるべき配當所得に税すべきか、否かの問題が起つたのである。解釋としては之に課税せぬことになつたのであるが、明文を以て規定した方が更に良かつたであらう、既に關稅定率法に於て明文を以て御料品に税せないことを規定してゐる例がある、宜しく之に倣ふべきである。

(2) 公法人其他公共の職分を遂行するものとせられてゐるものに所得税を免するは正當である。

我所得税法に於ては、北海道府縣郡市町村其他命令を以て指定する公共團體には之を課せぬこととなつてゐる(第十七條)。

### 二 租税客體に關する例外

所得税の客體に關する例外は又之を客體の質に關する例外と客體の量に關する例外とすること



が出来る。

(1) 所得稅客體の質に關しては、種々の例外が認められてある。

第一に營利に屬せざる一時の所得を免稅してある（所得稅法十八條五號）、是れは所得を以て年々歳々繰り返へしつゝ這入つて來る收入とするが爲めであつて、所得稅立法の一主義である。

第二に擔稅力を有せざるものとして免稅してあるものがある、(イ) 扶助料及傷痍疾病者の恩給又は退隱料、(ロ) 旅費學資及法定扶養料、(ハ) 乘馬を有する義務ある軍人が政府より受くる馬糧繫畜料及馬匹保續料等の如きそれである。

第三に經濟政策の結果として之を免するものがある、郵便貯金、產業組合貯金、及銀行貯蓄預金の利子（所得稅法十八條四號）、貯蓄債券法に依つて發行する貯蓄債券の利子（明治三十八年二月法律第十九號）、勅令を以て指定したる重要物産の製造業を營む者の業務より生ずる所得（開業より三ヶ年間免稅、所得稅法十九條）、製鐵業の所得（製鐵業の獎勵法第二條）の如きそれである。

第四に他の財政々策の結果で之を免するものがある、國債の利子に對するものは即ちそれである、此政策は日露戰役當時軍備補充の爲め、及臨時事件費支辨の爲め、明治三十七年以降政府の發行する國債に適用せられしが（明治三十八年法律第十九號）、明治四十二年以降總ての國債に適用することゝなつた（明治四十二年三月法律七號國債の利子所得稅免除に關する件）。

是等の所得稅免除の中第一、第二は、議論の餘地のないものであるが、第三、第四に至つては

經濟政策、財政々策そのものが良いか悪いかといふことに依つて賛否を定めねばならぬものである。之を所得税の立場より見れば、却て不公平の結果を生ずることが無いでもない、殊に公債利子所得税免除の如きそれである。

(2) 所得税客體の量に關する例外は、所得税の免稅點のことに歸する、而して免稅點は個人所得税に於て意義を有してゐる、所得税法に依れば八百圓に滿たざるときに之を免する(所得税法二十條)ことゝなつてゐる、これは最低生活費を免稅する趣旨より出て來てゐるもので、之を是認せねばならぬ、若し夫れ社會政策の見地よりすれば、免稅點は尙高めても然るべきであると思ふ。

## 結 論

我國の所得税は、大體に於て普遍原則の要求を滿たしてゐるが、尙十分でない所がある、其内地と臺灣とに個人所得税を設け、朝鮮、關東州、樺太に之を缺くが如き、國債の利子所得税を免除するが如き、地方債社債銀行定期預金の利子は内地及臺灣に於て支拂はれるものだけ之を個人所得に綜合せないで税せられ、朝鮮、樺太、關東州并に外國に於て支拂はるゝものは、其地に住する者が之を受くる場合には税せられぬが、内地若くは臺灣に住する者が之を受くる場合には個人所得に綜合して税せられるが如き、その著しき例である。是等は將來必ず改めねばならぬものである。